



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Anschrift, vom 21. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 2. Juni 2010 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum März 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

NoVA-Grundabgabe: 1.551,30 € (Kaufpreis ohne USt x 13%: 11.932,77 . 13%)

Malus gem. § 6a NoVAG: 544,41 €

NoVA lt UFS: 2.095,71 €

bereits gebucht: 2.413,76 €

Gutschrift: 318,05 €

Entscheidungsgründe

Strittig ist die aufgrund der EuGH Rechtsprechung erforderliche Berücksichtigung des Wertverlustes eines vergleichbaren inländischen Fahrzeuges (und somit der im Wert dieses Fahrzeuges enthaltenen NoVA-Komponente) bei der Berechnung des Malus nach § 6a NoVAG für die erstmalige Zulassung eines im Ausland erworbenen Fahrzeuges.

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw) erwarb nach den im Akt aufliegenden Unterlagen im März 2010 einen gebrauchten Audi A6 2,7 TDI quattro Avant (Erstzulassung im Nov. 2005, 206.000 km, 120 kw, Automatikgetriebe, kein Tiptronic, kein DPF) mit einer CO₂ Emission von 229 g/km von einem befugten KFZ-Händler in Deutschland um € 11.932,77 plus 19% dt. MwSt. 2.267,23 (in Summe um € 14.200,-).

Aufgrund der Erklärung über die Normverbrauchsabgabe wurde die NoVA in Höhe von € 2.413,80 entrichtet. In diesem Betrag ist neben der unstrittigen NoV-Grundabgabe (13% von 11.932,77) ein Malus nach § 6a NoVAG in Höhe von 862,50 enthalten. Dieser Betrag ermittelt sich wie folgt:

Jener „g-Betrag“, um den die Größe von 160 überschritten wird (hier also 69) wird mit der Zahl 25 multipliziert und ergäbe somit bei einem Neufahrzeug einen Malus in Höhe von € 1.725,-. Um jenen Betrag zu ermitteln, der in einem vergleichbaren inländischen und bereits zugelassenen Fahrzeug aufgrund des Wertverlustes durch den Gebrauch noch enthalten ist, wurde dieser Betrag bei einer Annahme einer achtjährigen Nutzungsdauer (wovon vier Jahre bereits verstrichen sind) um die Hälfte verringert. Man nahm somit an, dass in einem bereits im Inland vor vier Jahren zugelassenen vergleichbaren KFZ noch ein Malus in Höhe von € 862,50 (50% von 1.725,-) enthalten sei, sodass sich insgesamt eine NoVA in Höhe von € 2.413,80 ergab. Nach den für die Finanzämter geltenden Erlässen war diese Berechnungsmethode anzuwenden, da für das genannte Fahrzeug mit den angeführten technischen Werten keine inländischen Eurotax-Werte festgestellt werden konnten.

Aufgrund eines Antrages der Bw erging am 2. Juni 2006 eine bescheidmäßige Festsetzung der NoVA für den Zeitraum März 2010 mit den angeführten Beträgen. Zuvor hatte die Bw aber in ihrem Antrag bereits mitgeteilt, dass der Malus bzw. dessen Verringerung anhand des tatsächlich eingetretenen Wertverlustes zu ermitteln sei. Dabei sei der Wertverlust durch Gegenüberstellung des Eurotax-Mittelwertes bei Zulassung (€ 12.612,50) und des ursprünglichen Neupreises (52.030,00) zu ermitteln. Da der nunmehrige Wert lediglich 24,24 % des ursprünglichen Kaufpreises betrage, seien auch nur diese 24,24 % des Malus-Betrages anzusetzen (€ 418,14). Es ergäbe sich somit eine Gutschrift in Höhe von € 444,36. In der Berufung vom 21. Juni 2010 gegen den Bescheid vom 2. Juni 2006 wiederholte die Bw ihre Rechtsansicht und stellte abermals ihre Berechnung des Malus dar.

Nach erfolgter Vorlage der Berufung an den UFS versuchte dieser (aufgrund der tatsächlich fehlenden Eurotax-Notierungen des gegenständlichen Fahrzeuges) im Wege einer Internet-Recherche den Neupreis und die weitere Wertentwicklung des Fahrzeuges festzustellen. Dabei stieß der UFS auf das Problem, dass das Fahrzeug mit den technischen Daten laut den im Akt aufliegenden Unterlagen im Internet gar nicht auffindbar war. Auch auf der Homepage von

Audi gab es weder im August 2005 noch im April 2006 einen Audi A6 Avant 2,7 TDI mit 120 kw. Auch sonst wurde das Fahrzeug im Internet nicht gefunden. Allerdings gab es aufgrund der Aktenlage und der vorhandenen Unterlagen auch keinen Zweifel, dass es das Fahrzeug tatsächlich geben muss und dieses von der Bw auch zugelassen wurde.

In einem Vorhalt wurde der Bw sodann mitgeteilt, dass aufgrund der einschlägigen EuGH Rechtsprechung bei der Berechnung der NoV-Abgabe immer der „tatsächliche“ Wertverlust zu berücksichtigen sei und, dass das Finanzamt aufgrund der für sie verbindlichen Erlässe und des Fehlens einer Eurotax-Notierung den Wertverlust anhand der gewöhnlichen Nutzungsdauer ermittelt hätte. Da der UFS an diese Erlässe nicht gebunden sei, würde er trotz Fehlens von Eurotax-Werten versuchen, den tatsächlichen Wertverlust am KFZ-Markt zu ermitteln. Da aber das gegenständliche Fahrzeug mit seinen technischen Daten im Internet nicht zu finden sei, müssten jene Werte herangezogen werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit des Zutreffens für sich hätten. Der Bw wurden sodann jene Zahlen mitgeteilt, die der UFS aufgrund der getätigten Internet-Recherche der Berechnung des Wertverlustes zugrunde zu legen beabsichtige und ersuchte dazu um Stellungnahme bzw. um Nachweis anderer Zahlen. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass nach Ansicht des UFS bei der Berechnung der Wertermittlung von Bruttobeträgen auszugehen sei, da diese jene Preise seien, die am Markt von den Verbrauchern zu zahlen seien.

Sollten seitens der Bw keine anderen Nachweise vorgelegt werden, müsste für die Berechnung des Wertverlustes ein Neupreis in Höhe von € 45.000,- angenommen werden. Ein vergleichbarer Audi (aber mit 132 kw statt 120 kw) sei mit einem Neupreis von € 38.900,- gefunden worden. Ein weiterer (mit 165 kw statt 120 kw) wäre mit einem Neupreis von 49.260,- angegeben. Der Ansatz von € 45.000,- erscheine als der wahrscheinlichste Preis als gerechtfertigt.

Hinsichtlich des Zeitwertes könnten nicht die von der Bw genannten Eurotax-Werte heran gezogen werden, da diese für ein KFZ mit anderen technischen Daten gelten würden. Allerdings könne davon ausgegangen werden, dass die Bw für den PKW nicht mehr bezahlt hätte als dieser wert gewesen wäre. Niemand würde für ein KFZ mehr als seinen Wert zahlen und sich überdies die Mühen eines Eigenimports einhandeln. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass der Zeitwert dem Kaufpreis von € 14.200,- entspreche.

In (Nicht)Beantwortung des genannten Vorhaltes wurden weder neue Nachweise vorgelegt noch irgend welche Sonderausstattungen oder dergleichen Wert bildende Umstände vorgebracht.

Allerdings könne der UFS das Fahrzeug in der deutschen Autobewertungsdatenbank „Schwacke“ abfragen und dabei feststellen, dass das Fahrzeug nicht zu teuer eingekauft worden sei. Bei einem seriösen Autohändler hätte die Bw ein gleichwertiges Fahrzeug der selben Marke mit gleichem Km-Stand und einem Preis von € 20.200,- gesehen. Hinsichtlich des Neupreises sei es alleine Aufgabe der Finanzbehörden, diesen zu ermitteln.

Aber auch bei den daraufhin getätigten Abfragen in der genannten Datenbank konnte das fragliche Fahrzeug mit den angeführten technischen Daten nicht gefunden werden.

Vergleichbare Fahrzeuge waren mit folgenden Werten angeführt:

2,5 TDI (statt 2,7 TDI) mit 120 kw um 40.300,-

2,5 TDI (statt 2,7 TDI) mit 132 Kw (statt 120 kw) um 39.720,-

2,0 TDI (statt 2,7 TDI) mit 125 Kw (statt 120 kw) um 39.950,-

2,7 TDI mit 140 kw (statt 120 kw) um 43.850,-

Da somit der Ansatz eines Neupreises in Höhe von € 45.000,- wie im Vorhalt für den Fall angekündigt, dass keine anderen Werte nachgewiesen werden – jedenfalls gerechtfertigt erscheint und dies eben auch bereits vorgehalten wurde, erfolgte kein neuerlicher Vorhalt.

Der Amtsvertreter, der ebenfalls um eine Stellungnahme zu den Ausführungen des Vorhaltes ersucht wurde, teilte mit Mail vom 7. März 2011 mit, dass er auf eine Stellungnahme verzichte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt ist insoweit unstrittig als beide Parteien davon ausgehen, dass die Bw im März 2003 bei einem deutschen KFZ-Händler einen Audi A6 2,7 TDI quattro Avant mit Automatikgetriebe ohne Tiptronic und mit 120 kw und einer CO₂ Emission von 229 g/Km um brutto € 14.200,- kaufte und mit der erstmaligen Zulassung dieses Fahrzeuges in Österreich den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG erfüllte. Weiters ist aufgrund der im Akt aufliegenden Unterlagen davon auszugehen, dass es das genannte KFZ mit den angeführten technischen Merkmalen auch tatsächlich gibt, obwohl es im Internet nicht gefunden werden konnte.

Im Zusammenhang mit der Berechnung des Wertverlustes des genannten Fahrzeuges zwischen seiner Erstanschaffung im November 2005 und der erstmaligen Zulassung im Inland im März 2010 ist neben der Berechnungsmethode (Feststellung der tatsächlichen Werte oder

pauschal anhand der Nutzungsdauer) der dabei heranzuziehende Neupreis sowie der Zeitwert im März 2010 strittig.

Der UFS geht mangels Auffindbarkeit exakter Zahlen und weil auch seitens der Bw trotz Ersuchens um Stellungnahme zur Wertermittlung bzw. um Nachweis eines Wertes keinerlei verwertbare Auskunft gegeben wurde, davon aus, dass der auch im Vorhalt mitgeteilte Wert von € 45.000,- mit höchster Wahrscheinlichkeit im Jahr 2005 der Neupreis für einen vergleichbaren PKW war. Wie oben dargestellt, liegen die im Internet aufgefundenen Preise unter diesem Wert (im Durchschnitt ergibt sich ein Preis von € 40.500,-). Allerdings kann davon ausgegangen werden, dass zu den Grundpreisen regelmäßig noch in gewissem Umfang Sonderausstattungen dazu kommen, sodass ein Preis von € 45.000,- durchaus als realistisch erscheint. Hinsichtlich des von der Bw in ihrer Berechnung angewandten Neupreises in Höhe von € 52.030,- ist anzuführen, dass dieser Preis ohne jeden Nachweis lediglich in einer vorgelegten Gebrauchtwagenbewertung für einen A6 Avant 2,7 TDI V6 quattro DPF Tiptronic angeführt ist. Woher diese Preisangabe stammt, ist nicht ersichtlich. Überdies ist dieses Fahrzeug mit einem Tiptronic-Getriebe und einem Dieselpartikelfilter ausgestattet. Im Ergebnis wurde diesem höheren Preis insofern Rechnung getragen, als unterstellt wurde, dass das gegenständliche Fahrzeug mit einem Grundpreis von ca. € 40.000,- aufgrund von Sonderausstattungen mit € 45.000,- anzusetzen ist.

Hinsichtlich des Zeitwertes spricht sich die Bw selbst für den Ansatz eines höheren Wertes als den Kaufpreis von € 14.200,- aus, wenn sie anführt, dass das Fahrzeug wesentlich mehr wert (bis zu € 20.200,-) gewesen sei. Bei Übernahme der Angabe der Bw ergäbe sich ein wesentlich geringerer Wertverlust. Der UFS bleibt aber bei seiner –für die Bw günstigeren– Ansicht, dass der Zeitwert des Fahrzeuges insbesondere auch aufgrund der hohen Kilometerleistung im maßgeblichen Zeitpunkt dem Bruttokaufpreis entspricht. Bei Vorliegen eines derart zeitnahen Kaufpreises und mangels anderer konkreter Nachweise (evtl seitens der Amtspartei) übernimmt der UFS nicht die offensichtlich unbedachten und unbelegten Aussagen der Bw. Der von der Bw beantragte Ansatz des Eurotax-Mittelwertes eines anderen Fahrzeuges in Höhe von € 12.612,50 kommt allerdings auch aufgrund der Mitteilungen der Bw keinesfalls in Betracht.

2. Rechtliche Grundlagen

Strittig ist alleine die Höhe des nach § 6a NoVAG anzusetzenden Malus-Betrages. Nach dieser Bestimmung erhöht sich im hier maßgeblichen Zeitraum die NoVA-Schuld für Fahrzeuge, deren CO₂ Ausstoß größer als 160 g/km ist, um € 25 je g/km für jedes Gramm, das pro Km mehr als 160g/km ausgestoßen wird.

Dies würde bei gegenständlicher Sachlage einen „§ 6a-Malus“ in Höhe von € 1.725,- (69g mal 25,-) ergeben. Unstrittig ist zwischen den Parteien -und auch der UFS schließt sich dieser Ansicht an-, dass aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 90 Abs 1 EG , nach dem die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine höheren Abgaben erheben als gleichartige inländische Waren zu tragen haben, zu ermitteln ist, welcher NoVA-Betrag noch in vergleichbaren bereits im Jahr 2005 im Inland zugelassenen Fahrzeugen enthalten ist. Dies ergibt sich insbesondere aus folgenden Entscheidungen: EuGH 9.3.1995, Rs [C-345/93](#); EuGH 29.4.2004, Rs [C-387/01](#); EuGH 5.10.2006, Rs [C-290/05](#). In all diesen Entscheidungen hat der EuGH ausgesprochen, dass daher möglichst der „tatsächliche“ Wertverlust der vergleichbaren Fahrzeuge festzustellen ist. Hilfstabellen (wie zB. die Eurotax-Tabellen), die möglichst viele Wert bestimmende Parameter berücksichtigen, können herangezogen werden, wenn es derartige Bewertungen gibt.

Nach Ansicht des UFS ist daher bei der Ermittlung des eingetretenen Wertverlustes immer ein alle möglichen Umstände berücksichtigender Wert zu ermitteln. Dagegen erscheint eine Wertermittlung anhand einer linearen Abschreibung allzu pauschalierend, sodass die Umstände des Einzelfalles (Km-Leistung, Zustand,...) oder auch der extrem hohe Wertverlust zu Beginn der Nutzung eines PKW zu wenig Berücksichtigung finden. Eine derartige Wertermittlung könnte nach Ansicht des UFS nur bei gänzlichem Fehlen anderer Werte herangezogen werden. Die Eurotax-Werte, die bereits viele Parameter berücksichtigen und auch je nach Km-Leistung und Zustand adaptiert werden können, können hilfsweise herangezogen werden, wenn es keine anderen maßgeblichen Hinweise auf die tatsächlichen Wertverhältnisse gibt, wie dies zB. bei einem gebrauchten PKW als Übersiedlungsgut der Fall wäre. Gibt es aber für das konkrete Fahrzeug einen aktuellen Kaufpreis aus einem Kauf von einem befugten KFZ-Händler und keinen Hinweis auf eine Scheinrechnung, wird der fakturierte Preis als Zeitwert dieses PKW (mit seinem konkreten Zustand im Kauf.- und Zulassungszeitraum) angesetzt werden müssen.

Nun könnte man der Ansicht sein, dass ein ab 1.1.2010 in Österreich gesetzlich eingeführter Malusbetrag auf importierte Fahrzeuge, die vor diesem Datum bereits in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen waren, gar nicht angewandt werden darf, weil ein derartiger Malusbetrag auch im Wert gleichartiger im Inland vor dem 1.1.2010 zugelassener Fahrzeuge gar nicht enthalten ist. Dazu ergibt sich aber aus dem „Zusammenspiel“ des Schlussantrages von Generalanwältin Sharpsten vom 13. Juli 2006 und der Entscheidung des EuGH vom 5.10.2006 in der Rs. C-290/05 „Akos Nadasdi“, dass bei der Einführung von Abgaben, die den Umweltschutz bezwecken, die Vergleichsrechnung immer durchzuführen ist und fiktiv davon auszugehen ist, dass auch beim früher bereits im Inland zugelassenen PKW die neu eingeführte Bestimmung (hier der Malus) zur Anwendung kam. Art 90 EG soll die

Mitgliedstaaten nicht an der Einführung neuer Steuern oder der Änderung des Steuersatzes oder der Bemessungsgrundlage hindern.

Es kann diesfalls auch keine gemeinschaftsrechtswidrige Diskriminierung wie beim Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG vorliegen, da der Malus-Zuschlag ab 1.1.2010 auch bei rein inländischen Vorgängen anzuwenden ist, während der „§6/6-Zuschlag“ nach dem Gesetzeswortlaut ursprünglich in der Regel (abgesehen von wenigen Ausnahmen wie der Umbau eines KFZ mit folgender Neuzulassung) nur bei Importen aus Drittstaaten oder bei der Erstzulassung von Fahrzeugen aus anderen Mitgliedstaaten zur Anwendung kam.

3. Schlussfolgerung

Nach der Rechtsprechung des EuGH gebietet Art. 90 EG, dass bei der Ermittlung der NoVA und des Malus nach § 6a NoVAG der tatsächliche Wertverlust des zuzulassenden Fahrzeuges berücksichtigt wird, sodass sich keine höhere Abgabe auf ein Fahrzeug aus einem anderen Mitgliedstaat ergibt als die Abgabe, die in einem vergleichbaren inländischen Fahrzeug noch enthalten ist. Dabei ist nach Möglichkeit immer der tatsächliche Wertverlust möglichst realistisch zu ermitteln und nur in Ausnahmefällen darf dieser Wertverlust anhand von Abschreibungstabellen pauschal ermittelt werden. Dies gilt auch, wenn für ein Fahrzeug keine (grundsätzlich zulässige) Ermittlung des Wertverlustes anhand von Eurotax-Notierungen möglich ist.

Diese Vergleichsrechnung ist auch bei neu eingeführten Abgaben unter der Annahme einer fiktiven Besteuerung der bereits im Inland zugelassenen Fahrzeuge vorzunehmen.

Aufgrund des oben dargestellten und anzunehmenden Sachverhaltes ist für die Ermittlung des Wertverlustes ein Neupreis von € 45.000,- und ein Zeitwert bei Zulassung von € 14.200,- (Kaufpreis) anzunehmen. Es ergibt sich eine Wertminderung von € 30.800,- oder um 68,44%. Der sich für ein Neufahrzeug ergebende Malusbetrag von € 1.725,- ist somit um 68,44% zu vermindern, sodass sich ein Malus in Höhe von € 544,41 ergibt.

Linz, am 8. März 2011